Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 24142 du rôle
Inscrits le 4 mars 2008

<u>Audience publique du 18 février 2009</u>

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24142 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008 par Maître François Moyse, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, émis à l'encontre de Monsieur ... le 16 août 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître François Moyse au greffe du tribunal administratif le 1er juillet 2008 au nom du demandeur;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et les décisions critiquées;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Marc Lacombe, en remplacement de Maître François Moyse, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2008.

Par courrier du 23 avril 2007, l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« *Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.*

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel Turck éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire. »

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts, le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'Administration des contributions directes un rapport du Service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un courrier libellé comme suit :

« *J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.*

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie. »

En date du 17 septembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes informa Monsieur ... qu'il refuse de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007 Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2006 en les termes suivants :

« *J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998.* [1999-2004 ; 2005]

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée. »

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, s'adressa à Monsieur … pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds constaté par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estime que Monsieur ... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tiré des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par décision du 11 décembre 2007. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-…, pour réclamer respectivement contre :*

1) *les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;*

2) *les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;*

3) *la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;*

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se

basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois ... s.a., ... s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais ...;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société ..., enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît

les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1er, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II.

Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1er, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à

la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur ... a introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale prévisée.

1. <u>Quant à la recevabilité du recours déposé le 4 mars 2008</u>

Le délégué du gouvernement conteste la recevabilité du recours pour ne pas être conforme à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives alors que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés. Il estime que le demandeur se limiterait à soulever des vices de procédure et d'autre atteintes à ses droits fondamentaux, mais en ce qui concernerait la contestation des divers rectificatifs quand au fond, le recours se limiterait à des critiques d'ordre générale, sans aucune précision supplémentaire quant à l'objet exact de cette contestation, ni aucune explication concrète en quoi exactement les rectifications lui feraient

grief. Il fait valoir que le litismandataire du demandeur serait un professionnel de la postulation et ne saurait de ce chef bénéficier du principe de l'effet utile.

D'autre part le recours subsidiaire en annulation ne serait admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autres recours, de sorte qu'il serait irrecevable.

Dans son mémoire en réplique le demandeur fait valoir qu'il ressortirait de manière précise et détaillée de la requête qu'il reproche aux services fiscaux d'avoir utilisé un rapport de police qui ne lui aurait pas été communiqué et de ne pas l'avoir entendu au préalable sur les informations contenues dans ce rapport. Il s'en suivrait que le recours en réformation sinon en annulation tendrait à faire annuler la décision déférée et partant les bulletins d'impôts qui lui feraient grief en lui imposant une charge fiscale indue. D'autre part, le délégué du gouvernement aurait pu cerner l'objet du recours dans la mesure où il aurait pris utilement position par rapport au recours dans son mémoire en réponse.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal par le demandeur.

Force est de constater que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins qu'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé et que l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre le cas échéant l'exercice utile de ce pouvoir de réformation.[1]

D'autre part, si dans l'hypothèse où seul un recours en réformation est ouvert, il est possible pour le demandeur de conclure à l'annulation de la décision déférée, notamment pour incompétence de l'autorité ayant statué ou pour violation d'une forme substantielle destinée à protéger l'administré, encore faut-il que l'annulation sollicitée soit sous-tendue utilement par un moyen d'annulation.[2]

En l'espèce, le demandeur sollicite dans le cadre du recours en réformation en substance et en ordre principal l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 et des bulletins d'impôt des années 1997 à 2005 précités en arguant que le bureau d'imposition aurait violé son obligation de lui soumettre préalablement à l'imposition les points différant de ses déclarations d'impôts et que le directeur de l'administration des Contributions directes aurait refusé de lui communiquer le rapport de la police judiciaire sur lequel reposent ces points pour lui permettre de formuler ses observations préalablement à l'établissement des bulletins rectificatifs, et ce n'est qu'à titre subsidiaire qu'il demande au tribunal administratif d'épuiser son pouvoir de réformation en procédant au redressement de la décision déférée.

---

[1] TA 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 317, n° 550
[2] TA 13 juin 2005, n° 19368, Pas adm. 2008, v° Recours en réformation, page 476, n° 6

Il s'en suit que le recours principal en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

2. <u>Quant au fond</u>

A l'appui de son recours le demandeur relate avoir été l'actionnaire respectivement le bénéficiaire économique de plusieurs sociétés luxembourgeoises et étrangères et qu'il aurait eu, ensemble avec d'autres bénéficiaires économiques, pouvoir sur les comptes bancaires luxembourgeois de ces sociétés.

Dans le cadre d'une enquête de police, un rapport aurait été dressé relevant des faits de fraude fiscale. Ce rapport aurait été communiqué d'office au directeur de l'administration des Contributions directes par le procureur d'Etat. A l'aide de ce rapport les services fiscaux auraient rectifié ses bulletins d'impôt pour les années 1999 à 2005, alourdissant ainsi de manière conséquente sa cote d'impôt, sans l'en informer au préalable.

Force est de constater qu'il appartient au tribunal, au vu de l'ensemble des actes de procédure et pièces versés au dossier, de déterminer la suite de traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent.[3]

Le demandeur reproche au bureau d'imposition d'avoir procédé à la rectification des bulletins d'impôts en sa défaveur sans qu'il ait été informé en quoi le bureau entendait s'écarter des déclarations d'impôts initiales. Il estime que cette démarche constituerait une violation de ses droits d'être informé et de se faire entendre, garantis par le § 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts. En effet, dans l'exercice de sa mission d'investigation le bureau d'imposition serait en premier lieu amené à faire appel à la coopération du contribuable.

Il fait valoir qu'il serait de jurisprudence que si le § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts n'était pas applicable au cas où le bureau d'imposition procède au redressement sur base du § 222 alinéa 1 de la loi générale des impôts, l'administration des Contributions directes serait néanmoins tenue d'en informer préalablement le contribuable afin que ce dernier puisse prendre position en vertu du § 204 de la loi générale des impôts.

Le délégué du gouvernement estime que le directeur de l'administration des Contributions directes aurait à juste titre conclu à la non-applicabilité du § 205 alinéa 3 en cas de rectification pour faits nouveaux. En outre, il résulterait incontestablement des éléments du dossier que le bureau d'imposition aurait, conformément au § 204 de la loi générale des impôts, donné au demandeur la possibilité de se faire entendre préalablement à l'établissement des bulletins rectificatifs, notamment par courrier du 23 avril 2007. En effet, le demandeur aurait été invité à déclarer lui-même les bénéfices avoués au juge d'instruction. Dans la mesure où le demandeur n'aurait réservé aucune suite à ce courrier, les bénéfices rectifiés auraient été établis par voie de taxation.

Dans son mémoire en réplique le demandeur fait valoir que le délégué du gouvernement tenterait de faire passer le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007

---

[3] TA 4 décembre 2002, n° 14923 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Procédure contentieuse, page 455, n° 633 et les références y citées

comme lettre d’information et de consultation du contribuable sur l’existence de faits nouveaux qu’il entendait utiliser pour émettre les bulletins rectificatifs, alors que cette lettre n’aurait été qu’une invitation à déclarer, pièces à l’appui, d’éventuels revenus supplémentaires. Il en conclut que le bureau d’imposition ne l’aurait jamais informé ou consulté sur les revenus précis justifiant une nouvelle imposition.

Dans son mémoire en duplique le délégué du gouvernement fait valoir que le demandeur serait malvenu à reprocher au bureau d’imposition d’avoir violé les règles du droit fiscal alors qu’il aurait lui-même fait preuve d’un comportement hautement répréhensible dans la mesure où il aurait non seulement omis de déclarer ses revenus, mais qu’il aurait de surcroît menti au bureau d’imposition dans son courrier de réponse du 7 mai 2007 dans lequel il indique ne pas avoir d’autres revenus indigènes ou étrangers à déclarer.

Aux termes du § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerplichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen.* »

Aux termes du § 222 de la loi générale des impôts « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Bericjtigungsfeststellung) nur statt :*

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veralagerung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist nach nicht abgelaufen ist ;

[…] »

Le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable.[4]

Quant à la question de savoir si le § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts est également applicable en cas de rectification du bulletin d’impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 de la loi générale des impôts, force est de constater que la loi générale des impôts n’exclut pas l’application du § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts en cas de rectification d’un bulletin d’impôt sur base du § 222 de la loi générale des impôts. D’autre part, le droit d’être informé des points où le bureau d’imposition entend s’écarter de la déclaration d’impôt en défaveur du contribuable et de l’entendre en ses explications ne constitue pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d’imposition, mais un droit fondamental garantissant d’une manière générale les droits de la défense du contribuable. La formulation générale du principe inscrit au § 205 alinéa 3 disposant que si le bureau entend s’écarter de la déclaration d’impôt il a l’obligation d’en informer le contribuable des points différant de la déclaration d’impôt pour prise de position, ne permet pas de distinguer la situation avant l’émission du

[4] TA 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 296, n° 297 et les références y citées

bulletin d'impôt originaire de celle de l'émission d'un bulletin rectificatif. En effet, dans les deux cas le bureau d'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt du contribuable. Partant, la question de savoir si les circonstances amenant le bureau d'imposition à s'écarter de la déclaration d'impôt étaient découvertes après ou avant l'émission du bulletin d'impôt et l'attitude du contribuable vis-à-vis du bureau d'imposition et notamment sa volonté de collaborer ou non avec ce dernier, n'ont aucune incidence sur l'applicabilité des droits processuels fondamentaux des contribuables dont l'application doit rester neutre par rapport à des considérations d'ordre moral, étant rappelé à ce sujet que le droit fiscal est moralement neutre. Si un contribuable n'a pas rempli toutes ses obligations fiscales, la loi fiscale permet de sanctionner de tels comportements, notamment par des amendes, et ceci en permettant de mieux proportionner les sanctions à la gravité de la faute, mais ne saurait de ce fait priver le contribuable d'un droit fondamental.

En l'espèce force est de constater que si le bureau d'imposition a certes invité le demandeur de déclarer ses revenus indigènes et étrangers par courrier du 23 avril 2007, aucune pièce versée en cause ne documente cependant que le bureau d'imposition ait préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs informé le demandeur des points par rapport auxquels il entend s'écarter de sa déclaration d'impôt, de sorte que le droit garanti par le § 205 alinéa 3 n'a pas été respecté par le bureau d'imposition.

Il suit des développements qui précèdent que la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 est à annuler dans le cadre du recours en réformation pour ne pas avoir fait droit à la demande de Monsieur ... d'annuler les bulletins d'impôts sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005 pour cause de non-observation de la formalité substantielle prévue par le § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

reçoit le recours principal en réformation en la forme;

au fond le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 ;

renvoie l'affaire en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 février 2009 par:

ette Lenert, vice-président
Marc Sünnen, premier juge
Claude Fellens, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit | s. ette Lenert